

**PROCESSO** - A. I. N° 206920.1231/14-8  
**RECORRENTE** - LUIZ ROCKENBACH  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0038-01/17  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/12/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF N° 0383-12/17

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Vislumbra na autuação a existência de indício da ocorrência da acusação imputada ao autuado, no entanto, não há nos autos elementos suficientes para comprovar, com segurança, o cometimento do ilícito fiscal descrito no Auto de Infração. Item insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JF nº 0038-01/17 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/05/2014, para exigir o valor de R\$62.196,20, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. IV letra "h" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais em razão de duas irregularidades, sendo objeto deste Recurso a seguinte:

**Infração 01 – 02.01.23:** *Operação realizada sem emissão de documento fiscal ou com emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares), com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança ao documento fiscal – que com este possa confundir-se ou substituí-lo – em flagrante desrespeito às disposições da Legislação Tributária.*

*Constou do campo Descrição dos Fatos: “O contribuinte realizou operação de venda de mercadorias tributadas sem emissão de nota fiscal e sem pagamento do ICMS devido, conforme documentação apreendida (contratos de compra e venda e comprovantes de pagamento), em decorrência de ordem judicial, na operação GRÃOS DO OESTE, realizada pela força tarefa: INFIP – Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa (DECECAP) – delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública – Ministério Público Estadual”. No exercício de 2010 vendeu 12.000 sacos soja a R\$ 415.750,00, tendo gerado o ICMS (17%) no valor de R\$70.677,50, e direito a um crédito (12%) de R\$8.481,30, gerando o ICMS devido de R\$ 62.196,20.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

### VOTO

*No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em decorrência de o contribuinte ter realizado operações de vendas de mercadorias tributadas sem a emissão de documento fiscal e sem o pagamento do ICMS devido, conforme documentação apreendida, contratos de compra e venda e comprovante de pagamento, em decorrência de ordem judicial, na operação "Grãos do Oeste", realizada conjuntamente com a INFIP- Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa, DECECAP - Delegacia de Crimes Econômicos e contra a Administração Pública e o MP - Ministério Público Estadual. As operações de vendas foram realizadas no exercício de 2010, com a comercialização de 12.000 sacos de soja, no valor total de R\$415.750,00 e o ICMS não recolhido apurado de R\$62.196,20.*

*O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando imprecisão na descrição dos fatos, ausência de prova da materialidade do ilícito tributário; reclama que houve ofensa aos princípios inerentes ao processo administrativo fiscal (do art. 5º da CF/88, art. 2º do RPAF/99), uma vez que ampla defesa inicia-se em saber os fatos imputados e que devem ser descritos de forma clara e precisa para que a defesa possa ser exercida total e satisfatória.*

*Argumenta que existe diferença na base de cálculo da descrição dos fatos e a do demonstrativo de débito; que não houve fato gerador, portanto, não descumpriu obrigação acessória da falta de emissão de documento fiscal*

(art. 113, § 2º do CTN e art. 34, inciso VI-A da Lei nº 7.014/96).

*Não acolho o pedido de nulidade da autuação, retro citado, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado de forma regular; contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF/BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.*

*Carecendo de esclarecer alguns pontos da lide, o PAF foi convertido em diligência fiscal (fl. 90), permitindo, inclusive, ao impugnante, o acompanhamento dos autos e o exercício pleno do seu direito de defesa, do contraditório, motivo pelo qual encontra-se apto ao seu deslinde.*

*A multa pelo descumprimento da obrigação acessória da não emissão de documento fiscal (art. 113, § 2º do CTN e art. 34, inciso VI-A da Lei nº 7.014/96) será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância, nos termos do § 5º, art. 42, da Lei nº 7.014/96.*

*No mérito, argumentou o autuado ausência do fato gerador de ICMS e de provas da circulação de mercadorias; alega que apenas o contrato de compra e venda não transfere a titularidade das coisas, consoante o art. 481 do Código Civil. Destaca que tais contratos, anexados aos autos, não foram sequer executados; diz que não há prova contábil do recebimento da mercadoria e os contratos de compra e venda apreendidos não foram executados.*

*Em seu tempo, informa o Auditor Fiscal que o autuado vendeu sem documentação fiscal para a AGROVITA, a soja em grãos, produzida na sua propriedade rural; além dos contratos de compra e venda, anexa aos autos diversas Carta Frete da AGROVITA referentes à retirada da mercadoria da fazenda do autuado com os dados do remetente, destinatário, motoristas e carretas que fizeram o transporte das mercadorias.*

*Da análise dos elementos que constituem o Processo Administrativo Fiscal - PAF, entendo que o ilícito fiscal restou devidamente caracterizado, materializado nos documentos que serviram de base para a autuação, seja o contrato de compra e venda com respectivos dados dos pagamento, via depósitos bancários (fls. 4/5), além da Carta Frete AGROVITA referentes às retiradas dos produtos da fazenda do autuado, contendo os dados do remetente, destinatário, inclusive dos motoristas e carretas que fizeram o transporte das mercadorias (fls. 42 a 86), documentos que provam as operações de venda e respectiva entrega da soja.*

*Não tem razão o autuado, quanto ao argumento de ausência de provas ou que os contratos de compra e venda não foram executados e não transfere a titularidade das coisas, a teor do art. 481 do Código Civil. A própria Constituição Federal vigente autoriza a Administração Tributária a entrar na intimidade econômica dos particulares, mediante a identificação dos respectivos patrimônios, rendimentos e atividades econômicas (art. 145, § 1º). Nessa linha prevê o art. 195 do CTN que as autoridades fiscais tem o direito de examinar, e os comerciantes, industriais e produtores, têm a obrigação de exibir, todos os livros, mercadorias, documentos, arquivos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais. Não têm validade, quanto a esse tema, quaisquer exclusões ou limitações impostas pela lei, ou da obrigação destes de exibi-los.*

*Nesse caso, ainda mais, considerando que os documentos que instruem a exigência, no caso em concreto, foram obtidos mediante operação de busca e apreensão, autorizada judicialmente e legalmente realizada pela DECECAP, INFIP e Ministério Público, retro referidos.*

*Cabível considerar, também, nos termos do artigo 343 do RICMS/97 vigente à época, soja em grãos é produto tributado pelo ICMS, enquadrada no regime de DIFERIMENTO, sendo que para usufruir do referido regime, o contribuinte depende de habilitação prévia na repartição fiscal do domicílio tributário, conforme § 1º, inciso IV do art. 344 do citado diploma legal.*

**O art. 344. § 1º cita que ficam dispensados da habilitação prevista neste artigo, IV - os produtores rurais não equiparados a comerciantes ou a industriais;**

*Entretanto, as operações de vendas realizadas sem a emissão de documentos fiscais inviabilizou a fiscalização em verificar o cumprimento dos requisitos necessários à habilitação no regime do DIFERIMENTO por parte da adquirente, nos termos do art. 347 do citado diploma legal. Mesmo com o crédito fiscal, oferecido na autuação, calculado pelo Auditor Fiscal, nos termos do art. 93, XI, do RICMS 97, não existe prova nos autos da regular habilitação do autuado.*

*No caso sob análise, vale reiterar, as operações de vendas foram realizadas sem a emissão de documentos fiscais, ainda que o número de algumas notas fiscais estejam citadas nos documentos de entrega das mercadorias, mesmo após a solicitação da fiscalização e do órgão julgador, na diligência fiscal, obstando a verificação do cumprimento dos requisitos necessários à habilitação para o regime do DIFERIMENTO por parte da adquirente, nos termos do art. 347 do citado diploma legal.*

*Verifico, portanto, acertado o Auto de Infração lavrado contra o Produtor Rural, considerando que o mesmo foi o remetente das mercadorias apontadas na inicial dos autos e o fez sem a emissão do correspondente documento fiscal, não havendo falar em DIFERIMENTO do lançamento e recolhimento do ICMS ou que as mercadorias não foram efetivamente vendidas e entregues, devida a falta de pagamento.*

*A alegação do autuado de que apresentar provas da não execução do contrato, conforme o pedido do órgão julgador, no momento da diligência fiscal, constitui um "fato negativo", ou "prova diabólica", não estando obrigado a fazê-lo, é um equívoco. O autuado tem o dever de apresentar todo e qualquer documento que esteja em seu poder, garantindo que a atuação das partes, neste momento processual, se dê de forma conjunta e equilibrada, valorizando o contraditório, assim como, na medida do possível, buscando a efetividade e a celeridade processual. Sobretudo, no caso em tela, em que tais provas, caso dispusesse e apresentasse, o produtor rural autuado, poderia manejar em favor das suas teses.*

*O NCPC - Lei nº 13.105/15 deixou para trás a distribuição estática do ônus de provar, na medida em que o §1º, artigo 373, do mesmo diploma, abre a possibilidade de aplicação da teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, aduzida no caso concreto, porquanto o que está em debate é a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal.*

*Dessa forma, o ilícito fiscal se encontra materializado nos documentos que serviram de base para a autuação, sejam os contratos de compra e venda, onde consta o nome do banco e conta bancária, onde foi depositado o valor relativo às operações respectivas, além de comprovantes da entrega do produto (fls. 42/86), documentos apreendidos como resultado da operação "grãos do Oeste", realizada pela força tarefa DECECAP, INFIP e MP.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 123/127, tecendo um breve relato sobre os fatos, tempestividade do Recurso e competência recursal.

Em apertada síntese diz que o recorrente alegou em sua defesa que: (i) *o agente fiscal não logrou provar a circulação de mercadoria apta ao fato gerador do ICMS, fundamentando a autuação fiscal em documentos que não se prestam para tal fim*, (ii) *e que realmente não houve a circulação de mercadoria conforme narrada pelo agente fiscal, o presente auto de infração deve ser cancelado* e (iii) *que nos autos haviam documentos que não correspondiam ao recorrente.*

Assevera que: conforme consta da defesa do autuado, a principal alegação é de que não há prova nos autos de que houve a circulação da mercadoria, fato gerador do ICMS. E que o próprio autuante, sabendo não ter provado a CIRCULAÇÃO da mercadoria entre o recorrente e a Agrovita, joga ao vento suas alegações genéricas imputando a VENDA como fato gerador do ICMS, o que não pode ser aceito.

Aduz que: se constata do auto de infração e na Decisão recorrida que é uma verdadeira inversão de ordem da lógica processual, devendo a administração pública provar os fatos que alega contra o recorrente, e provar de forma clara e precisa em relação ao fato gerador.

Diz que: consta da decisão que houve acerto na lavratura do Auto de Infração contra o recorrente, “considerando que o mesmo foi o remetente das mercadorias apontadas na inicial dos autos...” Mais uma vez questiona-se: REMETER mercadorias é fato gerador do ICMS? Foi remetida a qual título? Em síntese, referido auto de infração se baseia numa situação de fato, ou seja, se houve ou não a circulação de mercadoria como fato gerador do ICMS.

Afirma que a decisão recorrida se fundamenta num único sentido de que (pág. 5) (i) *sejam os contratos de compra e venda, onde consta o nome do banco e conta bancária, onde foi depositado o valor relativo às operações respectivas*, (ii) *comprovantes da entrega das mercadorias*. Sendo que os contratos de compra e venda apresentados pelo autuante, dois contratos, quando da intimação do recorrente. Contratos estes que foram encontrados em poder da Agrovita, um sem sequer estar assinado por qualquer das partes e o outro sem saber de quem é referida assinatura.

Nesta toada, anexa decisão 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO JJF Nº 0050-06/16:

**EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO REALIZADA SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL OU ACOMPANHADA**

*DE DOCUMENTO NÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE. Documentos de prova da acusação acostados não foram emitidos pela autuada. Acusação fiscal não prosperou em vista de falta de prova inequívoca do feito. Auto de Infração NULO com base no Art. 18, IV "a" do RPAF. Decisão unânime.*

Consta do voto: *"Comungo da afirmativa da defesa de que de fato os documentos acostados às folhas 7 a 16, não representam documentos que de fato comprovem a acusação fiscal perpetrada, pois além de sua origem não ser da lavra da Autuada, verifica-se de pronto que se encontram apócrifos e que não há em seu bojo prova qualquer de anuência da Autuada em sua elaboração ou ratificação, e por isso não se pode afiançar de seu exame que de fato refletem operação de circulação de mercadoria. Posto que, no meu entendimento, os documentos acostados, no máximo, servem apenas de provas indiciárias".*

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO, JJF Nº 0248-04/16:

*EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. Inexistem nos autos provas efetivas nos autos da realização do negócio. Autuação baseada apenas em Contrato de Compra apreendido que sequer tem a assinatura de um dos contratantes. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.*

Quanto aos comprovantes de entrega do produto (fls. 42/86): como já dito, os únicos documentos apresentados à recorrente foram dois contratos apócrifos, aos quais a recorrente se manifestou. Estes outros documentos citados na decisão são desconhecidos pelo recorrente, pois não foi intimado para se manifestar violando frontalmente o direito ao contraditório, o que não pode ser admitido, devendo ser anulada a decisão recorrida, oportunizando a manifestação do recorrente quanto a tais documentos, para que então seja proferida nova decisão.

Frisa que: *tais documentos foram encontrados no estabelecimento da Agravista, emitidos por ela, sem qualquer assinatura ou qualquer outro sinal que possa imputar ao recorrente o fato gerador do ICMS. A Agrovita poderia ter emitido um documento constando o nome de qualquer pessoa.*

Conclui dizendo que:

1. Assim, não havendo prova inequívoca da circulação da mercadoria, não há que se falar em fato gerador do ICMS no presente caso, devendo o auto de infração ser julgado totalmente improcedente o auto de infração.
2. Caso não seja este o entendimento, que seja declarada nula a decisão recorrida, por violar o princípio do contraditório, tendo em vista que referida decisão se baseou em documentos dos quais a recorrente não conhecia nos autos por não ter sido intimada a se manifestar sobre tais, o que não pode ser admitido, sob pena de se ferir um dos pilares do processo, que é o devido processo legal, contemplado pelo contraditório efetivo e ampla defesa.

## VOTO

O Auto de Infração foi lavrado por conta de ter a fiscalização apurado operação realizada sem a emissão de documento fiscal ou com a emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares), com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança ao documento fiscal - que com este possa confundir-se e substituí-lo - em flagrante desrespeito às disposições da Legislação Tributária.

Consta da descrição dos fatos narrados no Auto de Infração que:

*"O contribuinte realizou operação de venda de mercadorias tributadas sem emissão de nota fiscal e sem pagamento do ICMS devido, conforme documentação apreendida (contratos de compra e venda e comprovantes de pagamento), em decorrência de ordem judicial, na operação GRÃOS DO OESTE, realizada pela força tarefa: INFIP – Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa (DECECAP) – delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública – Ministério Público Estadual". No exercício de 2010 vendeu 12.000 sacos soja a R\$ 415.750,00, tendo gerado o ICMS (17%) no valor de R\$70.677,50, e direito a um crédito (12%) de R\$8.481,30, gerando o ICMS devido de R\$ 62.196,20."*

O lançamento fiscal decorreu da operação intitulada "Grãos do Oeste", organizada pela Força Tarefa composta por servidores da INFIP, DECECAP e Ministério Público Estadual.

Verifico nos fólios processuais, que só foi acostado ao PAF (fl. 4/5) dois contratos de compra firmados entre a Agrovitta Agroindustrial Ltda. e a Recorrente, no valor total de R\$415.750,00, e posteriormente foi acostado ao PAF diversos documentos de Aditamento de Frete e saldo de frete, que não comprovam com segurança que a operação de circulação de mercadoria e comercial tenha se concretizado. Tal pensamento encontra-se pacificado em diversas decisões desse Egrégio Conselho.

Ressalto que “*Contrato de compra e venda mercantil é aquele em que um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro (CC, art. 481). O contrato será empresarial quando as partes forem empresárias ou sociedades empresárias.*” Não basta somente preencher a estes requisitos: é necessário que tenha havido a entrega da mercadoria ou o pagamento da mesma.

Um dos contratos constante nos autos só está assinado por uma das partes (Agrovitta). Entendo que tal contrato na forma que se apresenta e sem a prova do pagamento ou da circulação da mercadoria, é imprestável para documentar a operação de venda entre o Recorrente e a Agrovitta, razão porque, não restou comprovada a realização e concretização da operação comercial da mercadoria objeto da lide em relação ao referido contrato.

Em relação aos documentos de Aditamento de Frete e saldo de frete (fls. 42/86), verifico que no campo remetente consta o nome do Recorrente, mas no destinatário consta o nome de outra empresa, diferente da Agrovitta Agroindustrial Ltda.

Por exemplo, o documento Aditamento de Frete (fl. 62), o remetente é o Recorrente e o destinatário das mercadorias é a empresa: Sementes Selecta S/A. Já na (fl. 75) o documento Saldo de Frete o remetente é o Recorrente e o destinatário das mercadorias é a empresa: Produtos Alimentícios Orlandia S/A Ind. Com.

Desta forma, seriam necessários outros elementos de prova que demonstrassem a relação comercial entre a Recorrente e a Agrovitta Agroindustrial Ltda.

Em, 20/02/2017, esta 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0064-12/17, em voto do i. Relator MAURICIO SOUZA PASSOS, assim se posicionou:

(...)

*Foi acostado às fls.6 a 13, contratos de compra e transferência bancárias de créditos efetuados na conta corrente do recorrente, tais documentos apreendidos na operação Grão do Oeste realizada pela Força Tarefa INFIP – Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa, DECECAP- Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública Estadual, em decorrência de ordem judicial.*

(...)

*No exame dos elementos constantes do PAF, constato que os contratos de compra constantes às fls. 06 a 13, firmados entre o recorrente e o comprador: Agrovitta Industrial Ltda., não comprovam com segurança que a operação de circulação de mercadoria tenha se concretizado.*

*O fato dos contratos ter sido obtido pelo fisco em uma ação de busca e apreensão legalmente autorizada pelo Poder Judiciário, não é base legal tributária para sustentar o presente Auto de Infração.*

*A respeito do argumento de não haver a assinatura do autuado no contrato, entendo que esta argumentação não afasta a exigência da cobrança se houver comprovantes da efetiva realização do negócio.*

*Em face ao exposto, vislumbro apenas a existência de indício da ocorrência da acusação imputada ao autuado, porém não vejo nos contratos elementos suficientes para comprovar, com segurança, o cometimento do ilícito fiscal descrito no Auto de Infração, motivo pelo qual concordo com o julgamento de piso.*

Igualmente se posicionou o i, Relator/Presidente FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO, 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0109-12/17:

*EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA TRIBUTADA SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Documentos acostados aos autos não comprovam a realização da operação, servindo apenas como provas indiciárias da ocorrência do suposto ilícito fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, visto que o Contrato de Compra, à fl. 4, sem a devida assinatura do recorrido, não permite concluir pela realização da suposta operação de venda de 900.000 kg de soja em grãos do sujeito passivo para a Agrovita Agroindustrial Ltda., cujo documento, juntamente com outros intitulados de “EMBARQUE – CLIENTE” (emitidos para pessoa estranha do autuado), às fls. 5 a 8 dos autos, os quais fundamentam a acusação fiscal, servem apenas como provas indiciárias da ocorrência do suposto ilícito fiscal de operação de venda realizada sem emissão de documento fiscal, conforme bem consignou na Decisão recorrida, cabendo ao Fisco o ônus da prova complementar para sustentação da sua acusação.*

*Sendo assim, vislumbro apenas a existência de indício da ocorrência da acusação imputada ao autuado, porém não vejo no contrato e demais documentos elementos suficientes para comprovar, com segurança, o cometimento do ilícito fiscal descrito no Auto de Infração, motivo pelo qual me alinho ao resultado, ora sob análise.*

Em face ao exposto, vislumbro apenas a existência de indício da ocorrência da acusação imputada ao autuado, porém não vejo no PAF elementos suficientes para comprovar, com segurança, o cometimento do ilícito fiscal descrito no Auto de Infração, motivo pelo qual voto pela improcedência do auto de Infração.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração sob análise.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206920.1231/14-8**, lavrado contra **LUIZ ROCKENBACH**.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS